# Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2015–2016

**34 492**

# Goedkeuring van het op 22 juli 2015 te Nairobi tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kenia tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, 114 en Trb. 2016, 58)

**Nr. 3 HERDRUK**[1]

Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt / uitsluitend opmerkingen van redactionele aard bevat (artikel 26, vijfde lid, van de Wet op de Raad van State)

De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

## MEMORIE VAN TOELICHTING

## I. ALGEMEEN

### *I.1. Inleiding*

Het onderhavige, op 22 juli 2015 te Nairobi ondertekende, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kenia, met Protocol (hierna: «het Verdrag» en «het Protocol»), geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen van inwoners van één of van beide staten. Dit om dubbele belasting te vermijden. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de administratieve wederzijdse bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van fiscale informatie en invordering van belastingen.

Een belangrijke overweging voor Nederland om met Kenia een verdrag te sluiten is gelegen in het wegnemen van fiscale belemmeringen bij het verrichten van activiteiten in Kenia en het verstevigen van de rechtszekerheid daarbij. Ter voorkoming van oneigenlijk gebruik van het Verdrag zijn ook maatregelen opgenomen om dergelijk gebruik tegen te gaan.

Tegen de wereldwijde trend van economische krimp in, bevindt Kenia zich in een regio van Afrikaanse landen met een indrukwekkende economische groei. Kenia positioneert zich in toenemende mate tot regionale *«hub»* voor handel, IT-dienstverlening en internationaal transport en streeft ernaar de economie open te stellen voor buitenlandse investeerders.

Nederland wil tevens de economische banden met Kenia verstevigen indachtig het geformuleerde beleid met betrekking tot ontwikkelingssamenwerking. In het kader van dit beleid is Kenia één van de zestien partnerlanden van Nederland.

Het voornemen van Kenia om de economie meer open te stellen voor buitenlandse partijen komt onder meer tot uiting in de uitbreiding van het Keniaanse belastingverdragennetwerk. Ten tijde van de onderhandelingen met Nederland gaf Kenia aan met diverse andere staten in gesprek te zijn over het sluiten van een belastingverdrag. Op 1 januari 2011 is het

[1] Ivm aanpassing in Kamerstuktitel.

kst-34492-3
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2016

belastingverdrag met Frankrijk (2007) in werking getreden. Daarnaast heeft Kenia recent belastingverdragen ondertekend met Zuid-Afrika (2010), de Verenigde Arabische Emiraten (2011), Iran (2012), Mauritius (2012), Koeweit (2013), Nigeria (2013), de Seychellen (2014), Qatar (2014) en Zuid Korea (2014). Deze verdragen zijn nog niet in werking getreden.

Het Verdrag sluit in hoge mate aan bij de verdragen die Kenia momenteel met andere staten overeen is gekomen. Het Verdrag past tevens goed in het netwerk van circa negentig belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden is aangegaan voor (het Europese deel van) Nederland. De onderhandelingen tussen Nederland en Kenia vonden voor het belangrijkste deel plaats voor de afronding van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011[1] (hierna: «NFV 2011»). Hoewel de NFV 2011 dus als zodanig niet de leidraad is geweest voor de onderhandelingen voor het Verdrag, valt het Verdrag binnen de kaders van de NFV 2011. De NFV 2011 betreft immers voor een belangrijk deel een weergave van het staande verdragsbeleid. Met name is het Verdrag in lijn met de uitgangspunten die worden gehanteerd bij onderhandelingen met ontwikkelingslanden. In paragraaf I.7 van deze memorie van toelichting is het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.

### *I.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen*

*De economische betrekkingen tussen Kenia en Nederland gaan al decennia terug. Reeds in de jaren «70 van de vorige eeuw hebben Nederland en Kenia te Nairobi eerder onderhandeld over een belastingverdrag, maar uiteindelijk is het niet tot ondertekening van een verdrag gekomen.*

Enkele jaren geleden heeft Kenia het sluiten van belastingverdragen actief ter hand genomen tegen de achtergrond van de recente economische groei van Kenia en het Keniaanse voornemen om zich te positioneren als internationale *«hub»*. Ook met Nederland zijn daarom besprekingen over een te sluiten belastingverdrag aangeknoopt.

Van 26 tot en met 29 juli 2010 vond te Den Haag de eerste onderhandelingsronde plaats. Een tweede onderhandelingsronde vond plaats in Nairobi van 4 tot en met 8 oktober 2010. In deze tweede ronde kon de concepttekst van het Verdrag nagenoeg geheel worden vastgesteld en werd afgesproken enkele resterende technische punten schriftelijk af te ronden. Dat bleek echter traag te verlopen, maar daardoor kon nog wel rekening gehouden worden met de recente ontwikkelingen over het opnemen van anti-misbruikbepalingen in het Verdrag. De onderhandelingen met Kenia zijn in 2014 afgerond.

### *I.3. Inhoud van het Verdrag*

#### I.3.1. Algemeen

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door Nederland gesloten recente algemene belastingverdragen. Het Verdrag geeft regels ter vermijding van dubbele belastingheffing en regels ter bestrijding van heffingslacunes. Voorts regelt het Verdrag de onderlinge uitwisseling van informatie en de bijstand bij invordering van belastingen. Hierbij wordt opgemerkt dat Kenia tijdens de vergadering van het *Global Forum on transparancy and exchange of information for tax purposes* op 28 en 29 oktober 2014 in Berlijn kenbaar heeft gemaakt te willen aansluiten bij

[1] Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.

het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken ( *Trb.* 1991, 4).

De Nederlandse inzet bij de onderhandelingen was gebaseerd op het verdragsbeleid dat inmiddels is neergelegd in de NFV 2011, waarbij voor het instrumentarium is aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 2010 (hierna: «het OESO-modelverdrag»). Daarnaast is conform het Nederlandse verdragsbeleid rekening gehouden met de positie van Kenia als ontwikkelingsland. Voorts heeft Nederland uitdrukkelijk het onderwerp van oneigenlijk gebruik en misbruik van het belastingverdrag aan de orde gesteld. Het opnemen van anti-misbruikbepalingen sluit aan bij de reactie van het Kabinet op het SEO-rapport «Uit de schaduw van het bankwezen» en het onderzoek van het IBFD naar de Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden.[2] Hierin is aangegeven dat bij heronderhandelingen of bij onderhandelingen over nieuwe belastingverdragen met ontwikkelingslanden zorgvuldig en in nauw overleg met het desbetreffende land het opnemen van anti-misbruikbepalingen zal worden overwogen. Dit heeft geresulteerd in het opnemen van een zogenoemde *main purpose test* in artikel 10 (dividenden), artikel 11 (interest) en artikel 12 (royalty's). Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de onderhandelingen over het Verdrag plaats hebben gevonden, en zijn afgerond, voor de publicatie van de aanbevelingen op het punt van mogelijk verdragsmisbruik gedaan in het zogenoemde G20/OESO *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS)-project. Dit neemt niet weg dat het Verdrag afdoende voorziet in bepalingen die het risico op verdragsmisbruik tegengaan.

Het verdragsbeleid van Kenia legt vooral een accent op bronbelastingen op interest en royalty's mede gezien de nationale tarieven die Kenia hanteert. Het Keniaanse verdragsmodel knoopt dan ook voornamelijk aan bij het VN-modelverdrag 2011 (hierna: «het VN-modelverdrag»).

De in het Verdrag neergelegde regelingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op evenwichtige wijze rekening is gehouden met de belangen van Nederlandse burgers en bedrijven en de heffingsbelangen van Kenia.

I.3.2. Belastingstelsel Kenia

Kenia kent een fiscaal stelsel dat net als dat van Nederland bestaat uit een samenstel van directe en indirecte belastingen. De voornaamste indirecte belasting is de belastingheffing over de toegevoegde waarde (tarief 0%-16%) en de accijnsheffing over luxegoederen. Het belastingstelsel van Kenia met betrekking tot inkomen gaat met name uit van het bronlandbeginsel (territoriaal systeem). Het uitgangspunt hiervan is dat natuurlijke personen en rechtspersonen alleen belastingplichtig zijn voor inkomen (waaronder vermogenswinsten) verkregen uit bronnen die aan Kenia zijn toe te rekenen. Het buitenlands inkomen, dat geen banden heeft met Kenia, is dus in beginsel in Kenia onbelast.

De voornaamste directe belasting is de inkomstenbelasting (neergelegd in de *Income Tax Act* van 1973) en valt onder de reikwijdte van het Verdrag. Deze belasting wordt zowel geheven van natuurlijke personen als van rechtspersonen en onderscheid verschillende categorieën inkomsten, met eigen tarieven. Kenia belast natuurlijke personen onder meer voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid en uit onroerende zaken (huur) tegen een progressief tarief. Winsten van lichamen worden in de regel

[2] Kamerstukken II 2013/14, 25 087, nr. 60.

belast tegen een statutair tarief van 30% (binnenlandse lichamen) of 37,5% (buitenlandse lichamen).

De belangrijkste bronbelastingen van Kenia die in veel gevallen in het tarief een onderscheid maken tussen inwoners en niet-inwoners (hierna worden de tarieven voor niet-inwoners genoemd) zijn de bronbelasting op dividenden (10%), interest (25% op *bearer*-instrumenten (obligaties aan toonder) en 15% in alle overige gevallen), royalty's (20%), vergoedingen voor management diensten (20%), inkomsten uit onroerende zaken (30%) en op salarissen (progressief tarief tot 30%).

I.3.3. De positie van Kenia als laag inkomensland

Volgens de categorisatie van het *Development Assistance Committee* van de OESO behoort Kenia tot de categorie *other low-income countries*. Ten aanzien van deze categorie landen is Nederland meer bereid af te wijken van de reguliere verdragsinzet zoals die wordt gevolgd in onderhandelingen met meer ontwikkelde landen. Uiteraard is in bilaterale onderhandelingen mede de inzet van de verdragspartner zelf bepalend. Hoewel Kenia zich duidelijk op het VN-modelverdrag baseert, is ook gebleken dat Kenia niet aan alle onderdelen van het VN-modelverdrag vasthoudt.

Zoals onder punt I.3.1. is aangegeven is bij de voorbereiding van de onderhandelingen met Kenia uitdrukkelijk aandacht besteed aan eventuele risico's op verdragsmisbruik. Door in het Verdrag relatief hoge bronbelastingen op te nemen op dividenden, interest en royalty's en de verlaging van de nationale tarieven van de bronbelastingen te verbinden aan een *main purpose test*, is het risico op verdragsmisbruik ondervangen.

*I.4. Budgettaire aspecten*

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij bestaande en nieuwe activiteiten en investeringen in Kenia positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide staten zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag gelegd voor overleg en geschillenbeslechting in die situaties waarin toepassing van het Verdrag desalniettemin tot problemen leidt.

*I.5. Inbreng van derden*

Het Ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Kenia onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Enkele belanghebbenden hebben opmerkingen gemaakt die zijn gebruikt bij de (voorbereiding van de) onderhandelingen.

*I.6. Koninkrijkspositie*

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden voor het Europese deel van Nederland. De twee onderhandelingsronden tussen Nederland en Kenia vonden plaats voor de doorvoering van de staatkundige hervorming in het Koninkrijk op 10 oktober 2010. Kenia was niet bereid om vooruit te lopen op deze ontwikkelingen door de territoriale reikwijdte van het Verdrag uit te breiden tot het Caribische deel van Nederland. Bovendien zijn de economische betrekkingen tussen Kenia en het Caribische deel van Nederland klein en zagen de Keniaanse onderhandelaars ook om die reden geen aanleiding om het Caribische deel van Nederland onder de reikwijdte van het verdrag te brengen. Wel bepaalt

artikel 29 van het Verdrag dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk der Nederland met de Republiek Kenia wordt aangegaan ten behoeve van het Caribische deel van Nederland (Bonaire, Sint-Eustatius en Saba) of de andere landen van het Koninkrijk die niet in Europa zijn gelegen (Aruba, Curaçao en Sint Maarten).

*I.7. Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid*

Het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hieronder opgenomen. In de rechter kolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

| NFV 2011 | Inzet | Ja | Deels | Nee | N.v.t. | Zie par. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **Algemeen** | | | | | |
| IV | Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd | X | | | | I.1 |
| 1.2.6 | Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat | X | | | | II.1 |
| 1.3.5 | Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland | | | X | | I.1 |
| III | Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geadresseerd | X | | | | I.6 |
| | **Specifieke elementen** | | | | | |
| | *Verdragstoegang en -voordelen* | | | | | |
| 2.2.1 | Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft | X | | | | II.4 |
| 2.2.1 | De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking[1] | X | | | | II.1 |
| 2.2.1 /II.2 | Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen | X | | | | II.4 |
| 2.2.2 | Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen | X | | | | II.4 |
| 2.3 | Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen | X | | | | II.3 |
| 2.4 | Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument | | | X | | - |
| 2.5 | Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag | X | | | | - |
| | *Ondernemingswinsten* | | | | | |
| 2.6.2 | Definitie «vaste inrichting» in overeenstemming met OESO-beginselen | | X | | | II.5 |
| 2.6.3 | Specifieke bepaling in artikel inzake «vaste inrichting» ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen | | | X | | II.5 |
| 2.6.4 | Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag | | X | | | II.7 |
| 2.6.4 | Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen | X | | | | II.25 |
| 2.6.5 | Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming | | X | | | II.8 |
| 2.6.5 | Terugvaloptie: Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten | | X | | | II.8 |
| 2.6.5 | Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer | X | | | | II.8 |
| | *Vermogensinkomsten en -winsten* | | | | | |
| 2.7.1 | Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden | X | | | | II.10 |
| 2.7.2 | Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15% | X | | | | II.10 |
| 2.8.1 | Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's | | | X | | II.11<br>II.12 |
| 2.8.1 | Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht | X | | | | II.11<br>II.12 |
| 2.9.3 | Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen | X | | | | II.10<br>II.13 |

| NFV 2011 | Inzet | Ja | Deels | Nee | N.v.t. | Zie par. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2.9.3 | Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeaangroei niet belast | | | | X | - |
| 2.9.4 | Zo nodig: Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast | | | | X | - |
| 2.9.5 | Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerst door het dividendartikel | X | | | | II.10 |
| | *Arbeid* | | | | | |
| 2.10 | 183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking | X | | | | II.14 |
| 2.11.1 | Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat | X | | | | II.18 |
| 2.11.2 | Indien Ja: Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing | | | X | | II.18<br>II.19 |
| 2.11.1 | Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht | | | | X | - |
| 2.11.5 | Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non- discriminatieartikel | X | | | | II.24 |
| 2.12 | Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband | | | X | | II.17 |
| 2.12 | Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd | X | | | | II.17 |
| 2.13 | Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten | | | X | | II.20 |
| | *Voorkomingsmethodiek* | | | | | |
| 2.15.1 | Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen | X | | | | II.23 |
| 2.15.2 | Geen tax sparing credit opgenomen | X | | | | II.23 |
| | *Administratieve samenwerking en overig* | | | | | |
| 2.16.1 | Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek | X | | | | II.26 |
| 2.16.2 | Invorderingsbepaling opgenomen | X | | | | II.27 |
| 2.17.1 | Arbitragemogelijkheid opgenomen | X | | | | II.24 |
| 2.17.1 | Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan | X | | | | II.25 |
| 2.21 | Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen | | | | X | - |
| | *Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik* | | | | | |
| 2.20.1 | Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen | | | | X | – |
| 2.20.2 | Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen | X | | | | I.3 |
| | **Ontwikkelingslanden** | | | | | |
| 2.6.2 | Uitgebreidere definitie «vaste inrichting» | X | | | | II.5 |
| 2.7.1 | Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan | | | X | | II.10 |
| 2.8.1 | Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan | X | | | | II.11<br>II.12 |
| | Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag | X | | | | II.10<br>II.11<br>II.12 |
| II.2 | Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland | | X | | | I.3 |

[1] Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

## Toelichting

In bovenstaand toetsschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2011.[3] Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet[4] en zal gevoegd worden bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. Per onderdeel zal worden aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het Verdrag en zal worden verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

[3] Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.
[4] Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

## II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

*II.0. Titel en preambule*

Dit Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en niet – zoals bij het OESO- en het VN-modelverdrag wel het geval is – voor belastingen naar het vermogen. Kenia kent evenals Nederland geen vermogensbelasting en derhalve bestond er geen noodzaak om dit Verdrag eveneens belastingen naar het vermogen te laten omvatten. Dit betekent ook dat in de overige bepalingen van het Verdrag, anders dan in het OESO- en het VN-modelverdrag het geval is, de verwijzingen naar de vermogensbelasting ontbreken.

*II.1. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 en Protocol artikel III)*

Artikel 1 beschrijft de werkingssfeer van het Verdrag. Het Verdrag geldt ten aanzien van personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide verdragsluitende staten.
De uitdrukkingen «verdragsluitende staat» en «persoon» worden omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen a en d, en het begrip «inwoner» in artikel 4 van het Verdrag.
Artikel III, eerste lid, van het Protocol bevat een bepaling voor vrijgestelde beleggingsinstellingen in de zin van artikel 6a Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze beleggingsinstellingen worden uitdrukkelijk uitgesloten van de voordelen van de artikelen 10, 11, 12, 13, 22 en 23 van het Verdrag en de corresponderende artikelen van het Protocol. Dit is in overeenstemming met onderdeel 2.2.1. van de NFV 2011 en hiermee is tevens uitvoering gegeven aan de motie-Omtzigt/Van Vliet.[5]
Artikel III, tweede lid, van het Protocol bevat een bepaling voor inwoners die onderworpen zijn aan een ander bijzonder belastingregime. De bevoegde autoriteiten dienen eerst in onderlinge overeenstemming vast te stellen of inderdaad sprake is van een ander bijzonder regime. Indien dat het geval is, dienen zij vervolgens vast te stellen in welke mate de daaraan onderworpen inwoners geen aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag. Ten tijde van de onderhandelingen bestonden er geen andere bijzondere regimes die een risico op verdragsmisbruik meebrengen. Indien dit in de toekomst verandert, kan van de mogelijkheid gebruik worden gemaakt personen die van dergelijke regimes gebruik maken uit te sluiten van verdragsvoordelen.

*II.2. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)*

In artikel 2 is de materiële werkingssfeer van het Verdrag neergelegd. De leden 1 en 2 van dit artikel stemmen, afgezien van het ontbreken van een verwijzing naar de vermogensbelasting, overeen met de leden 1 en 2 van artikel 2 van het OESO- en het VN-modelverdrag.
Het derde lid bevat een opsomming van de huidige Nederlandse en Keniaanse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Voor Nederland zijn de belastingen opgenomen die van toepassing zijn in het Europese deel van Nederland en is het zogenoemde staatswinstaandeel uitdrukkelijk onder de reikwijdte van het Verdrag gebracht. Voor Kenia zijn de verschillende belastingen neergelegd in de *Income Tax Act* van 1973. Ook de per 1 januari 2015 ingevoerde vermogenswinstbelasting valt hieronder. In overeenstemming met het OESO- en het VN-modelverdrag bepaalt het vierde lid dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het derde lid opgesomde

[5] Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

belastingen worden geheven, alsmede op andere toekomstige belastingen waarop het eerste en tweede lid van toepassing zijn. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden om elkaar te informeren over relevante wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving.

*II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 en Protocol artikelen I en II)*

Artikel 3 bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen. Volgens het eerste lid, onderdeel a, wordt onder de uitdrukkingen «een verdragsluitende staat» en «de andere verdragsluitende staat» afhankelijk van de context Nederland of Kenia verstaan. Vervolgens worden in het eerste lid, onderdeel b en onderdeel c, de bepalingen «Kenia» respectievelijk «Nederland» gedefinieerd. Voor het begrip Nederland is van belang dat daaronder wordt verstaan het in Europa gelegen deel van Nederland. Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met i, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag. Opgemerkt wordt dat het in artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van het OESO-modelverdrag opgenomen omschrijving van de uitdrukking «bedrijfsuitoefening» ontbreekt in het Verdrag. Dit houdt verband met het opnemen in het Verdrag, in aansluiting bij het VN-modelverdrag, van een afzonderlijke bepaling (artikel 14) over zelfstandige arbeid.
Het tweede lid van artikel 3 bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die uitdrukkingen wordt de betekenis toegekend die zij hebben volgens de belastingwetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist, waarbij de betekenis in de belastingwetgeving voorgaat op de betekenis in eventuele andere wetgeving.
Met betrekking tot het in onderdeel d van het eerste lid gedefinieerde begrip «persoon» in samenhang met het tweede lid, wordt opgemerkt dat het kan voorkomen dat een entiteit in de ene staat volgens nationaal recht wordt aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar volgens het nationale recht van de andere staat als fiscaal transparant. De andere staat ziet dan geen zelfstandig belastingplichtig lichaam, maar kijkt voor de belastingheffing naar de achterliggende personen of deelnemers. Dientengevolge worden door die andere staat de inkomsten fiscaal niet toegerekend aan het lichaam, maar aan de achterliggende personen. Men spreekt in dit verband wel van hybride entiteiten. Een dergelijk verschil in kwalificatie van lichamen kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting en roept vragen op over de verdragsgerechtigdheid van het lichaam of van de achterliggende personen. Wat betreft de kwalificatie door Nederland kan in dit verband worden verwezen naar het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519M, *Stcrt*. 2009, 19749, waarin criteria zijn opgenomen voor het antwoord op de vraag hoe een buitenlands samenwerkingsverband fiscaal dient te worden gekwalificeerd.
Artikel I van het Protocol bepaalt dat in geval van kwalificatieverschillen met betrekking tot lichamen de bevoegde autoriteiten dusdanige maatregelen nemen dat dubbele belasting of dubbele vrijstelling als gevolg van toepassing van het Verdrag wordt voorkomen. De bepaling biedt een dynamische oplossing, als voorkeur boven een statische opsomming van lichamen in het Verdrag zelf. In bijvoorbeeld het met Ethiopië gesloten belastingverdrag (*Trb.* 2012, 179 en *Trb.* 2014, 178) is een overeenkomstige bepaling opgenomen.
Voorts bepaalt artikel II van het Protocol dat als de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten wederzijdse overeenstemming hebben bereikt over gevallen van toepassing van artikel 3, tweede lid, van het Verdrag, met betrekking tot de uitleg van begrippen van het Verdrag of

over gevallen van verschillende kwalificaties van inkomen of personen, de gevonden oplossing, na publicatie ervan door de bevoegde autoriteiten, ook bindend zal zijn voor andere, gelijksoortige gevallen.

*II.4. Inwoner (artikel 4 en Protocol artikelen IV en V)*

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner. Hiervoor is aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag, aangevuld met een bepaling ter verduidelijking van het begrip onderworpenheid *(«liable to tax»)*.

In het eerste lid is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Een persoon is inwoner van een verdragsluitende staat indien hij daar onderworpen is aan belastingheffing op grond van woonplaats, verblijf, plaats van oprichting, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Op verzoek van Kenia is ook de plaats van oprichting in de tekst opgenomen (conform het VN-modelverdrag). Nederland kon hiermee akkoord gaan, aangezien de plaats van oprichting ook zonder expliciete vermelding in de tekst wordt bestreken door de bepaling, namelijk als «enige andere soortgelijke omstandigheid».

De tweede volzin van het eerste lid van artikel 4 van het Verdrag maakt duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is over inkomsten verkregen uit bronnen in die staat.

In aanvulling op het eerste lid bepaalt artikel IV van het Protocol dat een lichaam geacht wordt aan belastingheffing onderworpen te zijn, indien het lichaam – wat Nederland betreft – voor de vennootschapsbelasting wordt beschouwd als inwoner en – wat Kenia betreft – de plaats van leiding in Kenia heeft, en mits het door dat lichaam genoten inkomen in die staat niet rechtstreeks wordt toegerekend aan de belanghebbenden bij dat lichaam. Deze bepaling is een invulling van het in onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 toegelichte streven om te voorzien in verdragsbescherming voor lichamen die zijn vrijgesteld van winstbelasting. Het gaat dan voornamelijk om pensioenfondsen en (niet-ondernemende) verenigingen en stichtingen. Ook een vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kwalificeert op grond van deze bepaling als inwoner voor het Verdrag. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de zogenoemde fiscale beleggingsinstelling in de zin van artikel 28 van die wet niet is vrijgesteld van de winstbelasting en mitsdien dus al als inwoner onder het Verdrag kwalificeert. Echter, zoals aangegeven in de toelichting bij artikel 1, zijn vrijgestelde beleggingsinstellingen op grond van artikel III van het Protocol van bepaalde verdragsvoordelen uitgesloten.

Voorts bepaalt artikel V van het Protocol dat wanneer een natuurlijke persoon geen woonplaats heeft in één van beide staten en naar de feiten en omstandigheden beoordeeld aan boord van een schip woont, de thuishaven van het desbetreffende schip in aanmerking zal worden genomen bij het bepalen van de woonplaats van deze persoon. Hiermee wordt zeker gesteld dat ook deze personen onder de reikwijdte van het Verdrag vallen.

Het tweede lid bevat regels om de woonstaat van een natuurlijke persoon voor de toepassing van het Verdrag vast te stellen wanneer deze persoon volgens de nationale wetgevingen inwoner is van beide staten. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen, het gewoonlijk verblijf of de nationaliteit. Indien op grond van deze factoren de woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon inwoner is.

Het derde lid bevat een met het tweede lid vergelijkbare bepaling voor niet-natuurlijke personen (de *«corporate tie breaker»*). Op basis van deze

bepaling wordt een lichaam dat door beide verdragsluitende staten wordt beschouwd als inwoner, geacht inwoner te zijn van de staat waar de werkelijke leiding van het lichaam is gevestigd.

*II.5. Vaste inrichting (artikel 5)*

Artikel 5 definieert het begrip «vaste inrichting». Hoewel artikel 5 grotendeels het OESO-modelverdrag volgt, zijn op verzoek van Kenia in het derde en zesde lid bepalingen opgenomen die daarvan afwijken. Voorts heeft Nederland voorgesteld, in afwijking van de hoofdregel van het OESO-modelverdrag, een bijzondere bepaling op te nemen over de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot werkzaamheden buitengaats (zie hierover onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011). Dit stuitte op bezwaren van Kenia en uiteindelijk heeft Nederland, in het kader van het onderhandelingsresultaat en gezien de minimale bilaterale betrekkingen op het gebied van werkzaamheden buitengaats, dit punt laten vallen.
Volgens het eerste lid betekent de uitdrukking «vaste inrichting» voor de toepassing van het Verdrag een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.
Het tweede lid bepaalt vervolgens dat de uitdrukking «vaste inrichting» in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een mijn, olie- of gasbron, groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen.
Het derde lid bepaalt dat een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden alleen dan een vaste inrichting vormen als deze werkzaamheden langer duren dan 9 maanden. In het OESO-modelverdrag is daarvoor een termijn van 12 maanden opgenomen. Met de 9-maanden termijn wordt meer aangesloten bij het VN-modelverdrag, waarin een termijn van 6 maanden is opgenomen. Het gevolg hiervan is dat sneller sprake kan zijn van een vaste inrichting en dus van een heffingsrecht voor de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. Nederland is in eerdere verdragen al een 9-maanden termijn overeengekomen, bijvoorbeeld met Letland (*Trb.* 1994, 83), Estland (*Trb.* 1997, 98), Litouwen (*Trb.* 1999, 149), Albanië (*Trb.* 2004, 281), Ghana (*Trb.* 2008, 109) en Oman (*Trb.* 2010, 181).
Het vierde lid omschrijft een aantal situaties waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting waarin uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheden worden verricht.
Volgens het vijfde lid wordt een onderneming geacht over een vaste inrichting te beschikken als een voor die onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het zevende lid, gemachtigd is om namens die onderneming in een verdragsluitende staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht gewoonlijk uitoefent. Uitgezonderd zijn de werkzaamheden die kwalificeren als activiteiten in de zin van het vierde lid.
Op verzoek van Kenia bevat het zesde lid een fictie voor verzekeringsactiviteiten, in navolging van het VN-modelverdrag. In geval een verzekeringsmaatschappij uit de ene verdragsluitende staat premies ontvangt in de andere verdragsluitende staat of aldaar risico's verzekert, dan wordt deze maatschappij geacht over een vaste inrichting te beschikken in de andere staat. Ondanks dat Nederland geen voorstander is van een dergelijke bepaling, is in het kader van een totaalcompromis en indachtig het bijzondere beleid om in relatie tot ontwikkelingslanden meer heffingsrechten aan de bronstaat toe te kennen, hiermee ingestemd. Daarbij is wel, conform het VN-modelverdrag, een uitzondering opgenomen voor herverzekeringsactiviteiten.

Volgens het zevende lid wordt een onderneming niet geacht over een vaste inrichting in een verdragsluitende staat te beschikken op grond van de enkele omstandigheid dat de onderneming daar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger mits deze personen handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf.
Het achtste lid bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een lichaam die inwoner is van een verdragsluitende staat, een lichaam beheerst dat in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

*II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6)*

Artikel 6 ziet op inkomsten uit onroerende zaken en volgt het OESO- en VN-modelverdrag. Het eerste lid bepaalt dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende staat krijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- of bosbouwbedrijven daaronder begrepen) gelegen in de andere verdragsluitende staat, in die andere staat mogen worden belast.
Ingevolge het tweede lid heeft de uitdrukking «onroerende zaken» de betekenis onder het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid bepaalt verder dat de uitdrukking ook zaken omvat die bij de onroerende zaken behoren, levende en dode have van land- en bosbouwbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op variabele of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie of het recht tot de exploratie of exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen. Schepen en luchtvaartuigen worden niet als onroerende zaken beschouwd.
Op grond van het derde lid zijn de bepalingen van het eerste lid van toepassing op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken.
Ingevolge het vierde lid zijn de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing op inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming. Omdat in artikel 14 een aparte bepaling over zelfstandige arbeid is overeengekomen, is aan het vierde lid toegevoegd dat dit ook geldt voor onroerende zaken gebezigd voor het verrichten van zelfstandige arbeid.

*II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 en Protocol artikelen VI, VII, VIII, IX en X)*

Artikel 7 betreft de verdeling van heffingsrechten tussen de beide verdragsluitende staten over ondernemingswinsten. Het artikel richt zich met name op het bepalen van de winst die in grensoverschrijdende situaties is toe te rekenen aan de activiteiten die door een onderneming van de ene staat worden ontplooid door middel van een in de andere staat gelegen vaste inrichting. Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland, in lijn met het verdragsbeleid, ingezet op de 2010-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag. Dat bleek voor Kenia een brug te ver. Kenia heeft vooralsnog een sterke voorkeur voor een artikel in de vorm van de 2008-versie van het OESO-modelverdrag. In het kader van het onderhandelingsresultaat is Nederland hiermee akkoord gegaan.
Artikel VI van het Protocol bevat een bepaling over zogenoemde bedrijfsklare projecten (*«turn-key»*-projecten) en stelt zeker dat bij bedrijfsklare projecten niet de volledige contractsom aan de vaste inrichting wordt toegerekend maar dat wordt gekeken naar de werkzaamheden die in het «hoofdhuis» hebben plaatsgevonden en de werkzaamheden die in de

vaste inrichting zijn uitgevoerd. Deze benadering is in lijn met het OESO-commentaar zoals dat vanaf 2008 op dit punt luidt.
Op verzoek van Kenia bepaalt artikel VII van het Protocol dat onder bepaalde omstandigheden voordelen uit hoofde van verkoop van goederen of koopwaar door de onderneming of voordelen uit hoofde van andere ondernemingsactiviteiten verricht door de onderneming, ook aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend, in aansluiting bij het VN-modelverdrag. In het kader van een totaalcompromis en het beleid om ten aanzien van ontwikkelingslanden meer heffingsrechten aan de bronstaat toe te kennen, is hiermee ingestemd. Een dergelijke bepaling heeft Kenia tevens in het verdrag met Frankrijk en Verenigde Arabische Emiraten opgenomen.
Daarnaast is in het kader van artikel 7 met Kenia gesproken over de kwalificatie onder het Verdrag van vergoedingen voor technische diensten, waaronder begrepen studies of onderzoeken van wetenschappelijke, geologische of technische aard, of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard. Artikel VIII bepaalt dat op deze vergoedingen artikel 7 of artikel 14 van toepassing is en dat zij niet kunnen worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 12 van het Verdrag.
Voorts biedt artikel IX van het Protocol ruimte na onderlinge overeenstemming een vernieuwde zienswijze van de OESO of de VN over de winstbepaling van de vaste inrichting toe te passen.
In artikel X van het Protocol is een bepaling opgenomen over *«cost sharing»*-overeenkomsten. Hier wordt bij artikel 9 nader op teruggekomen.

*II.8. Scheep- en luchtvaart (artikel 8 en Protocol artikelen XI en XII)*

Artikel 8 bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit internationale scheep- en luchtvaartactiviteiten. Op grond van het eerste lid wordt de winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarin de werkelijke leiding van de desbetreffende onderneming is gevestigd. Dit is overeenkomstig het OESO- en VN-modelverdrag en in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.5 NFV 2011).
Op verzoek van Kenia voorziet het tweede lid daarentegen in een bronstaatheffing voor winsten uit internationale scheepvaartactiviteiten. Hierbij geldt dat op basis van onderdeel a deze winsten worden gesteld op ten hoogste 5% van de omzet behaald met het vervoer van passagiers of vrachtvervoer vanuit de bronstaat. Onderdeel b regelt een halvering van het belastingtarief dat over deze winsten wordt geheven. Een soortgelijke bepaling heeft Kenia tevens in het verdrag met Frankrijk opgenomen.
Het derde lid geeft regels voor de situatie waarin de plaats van werkelijke leiding zich aan boord van een schip bevindt. Deze wordt geacht te zijn gelegen in de verdragsluitende staat waar de thuishaven van het schip is gelegen, of indien een dergelijke thuishaven er niet is, in de verdragsluitende staat waarvan de exploitant van het schip inwoner is.
Ingevolge het vierde lid geldt het bepaalde in het eerste en tweede lid tevens voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en vliegtuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst en deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap. Een dergelijke bepaling is ook opgenomen in de verdragen met Noorwegen (*Trb.* 1990, 30), Albanië (*Trb.* 2004, 81), Italië (*Trb.* 1990, 86), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201) en Ethiopië (*Trb.* 2012, 179 en *Trb.* 2014, 178).
Op verzoek van Nederland bepaalt artikel XI van het Protocol conform onderdeel 2.6.5 NFV 2011 expliciet dat artikel 8 van het Verdrag tevens van toepassing is op belastingen die worden geheven over de bruto-

ontvangsten (omzet) uit passagiers- en vrachtvervoer in internationaal verkeer. Overigens wordt een dergelijke belasting niet door Kenia geheven.
Tot slot beoogt artikel XII van het Protocol zeker te stellen dat Nederland heffingsbevoegd blijft voor de luchtvaartwinst van de KLM, zolang Nederland een exclusief heffingsrecht heeft ten aanzien van de KLM onder het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk. Dit sluit aan bij onderdeel 2.6.5. van de NFV 2011.

*II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 en Protocol artikel X)*

Artikel 9 stemt overeen met het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.4 NFV 2011). Het bevat het zogenoemde *«arm's length»*-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen. Dit beginsel houdt in dat gelieerde ondernemingen transacties dienen aan te gaan onder voorwaarden die niet afwijken van de voorwaarden waaronder niet gelieerde ondernemingen transacties onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan. Als er wel afwijkingen zijn, kan er een fiscale correctie plaatsvinden. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijke voorwaarden, gelden als leidraad de door de OESO opgestelde *«Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations»* en de administratieve praktijken van de verdragsluitende staten. Deze *«guidelines»* vormen een uitwerking van het *arm's length*-beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en dat nader wordt toegelicht in het commentaar op dat artikel.
Het eerste lid bevat de hoofdregel dat ingeval tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen, de winst die één van de gelieerde ondernemingen als gevolg van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast.
Op verzoek van Nederland is, overeenkomstig het Nederlands verdragsbeleid, in artikel X, een zogenoemde *«cost sharing»*-bepaling opgenomen voor gelieerde ondernemingen. Een dergelijke bepaling is ook opgenomen in de verdragen met Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201), Azerbeidzjan (*Trb.* 2008, 202), Oman (*Trb.* 2010, 181), Hong Kong (*Trb.* 2010, 198), Panama (*Trb.* 2011, 11) en Ethiopië (*Trb.* 2012, 179 en *Trb.* 2014, 178). Bij *cost sharing* worden binnen concernverband afspraken gemaakt over de verdeling van concernkosten. Artikel X van het Protocol verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat gelieerde ondernemingen *cost sharing*-overeenkomsten of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij onzakelijk handelen. Een dergelijke bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van *cost sharing* overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het *arm's length*-beginsel.
Op grond van het tweede lid dient een verdragsluitende staat indien een transactie tussen verbonden ondernemingen leidt tot belastingheffing in de andere verdragsluitende staat over een winstcorrectie, in beginsel (dat wil zeggen als het de correctie gerechtvaardigd acht) op passende wijze de belastingheffing te herzien.

*II.10. Dividenden (artikel 10 en Protocol artikel XIII, XIV, XV, XVII en XVIII)*

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een

aantal onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit betreft in het bijzonder de opname van een anti-misbruikbepaling (achtste lid en artikel XIV van het Protocol). Voorts wordt gewezen op de in het Protocol opgenomen bijzondere bepalingen met betrekking tot de exclusieve woonstaatheffing van dividenden (artikel XIII), de teruggaaf van teveel ingehouden bronbelasting (artikel XV), de emigratie van aanmerkelijkbelanghouders (artikel XVII), de behandeling van inkoop- en liquidatiedividend (artikel XVIII, eerste lid) en het Nederlandse heffingsrechten over het aanmerkelijkbelanginkomsten (artikel XVIII, tweede lid).
Ingevolge het eerste lid mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.
Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat van het dividenduitkerende lichaam (de «bronstaat»). Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot de in de onderdelen a en b opgenomen maximumpercentages van het bruto dividend indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Beide landen hebben zich hier het recht voorbehouden hun eigen nationale belastingtarief voor dividenden van 10% (Kenia) respectievelijk 15% (Nederland) toe te passen. Dit sluit aan bij onderdeel 2.7.2. van de NFV 2011.
Op grond van het derde lid heeft het bronland geen heffingsrecht indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een lichaam is dat minimaal 10% van de aandelen in de dividend uitkerende vennootschap bezit (onderdeel a) of als de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend een pensioenfonds is (onderdeel b). Onderdeel a sluit aan bij het geformuleerde beleid in onderdeel 2.7.1. van de NFV 2011 om economisch dubbele belasting op vennootschapsniveau te voorkomen. Ook Kenia voorzag het probleem van economische dubbele belasting en stemde daarom in met deze bepaling. Voorts bepaalt, op verzoek van Kenia, artikel XIII van het Protocol dat het derde lid alleen van toepassing is zolang de woonstaat van het dividendontvangende lichaam desbetreffende dividenden niet in de heffing betrekt. In geval dividenden die worden ontvangen door een Nederland gevestigd lichaam zijn vrijgesteld ingevolge de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, of indien de dividenden worden ontvangen door een subjectief vrijgesteld pensioenfonds, is aan deze voorwaarde voldaan.
Indien bij de betaling van de dividenden geen rekening is gehouden met de bepalingen van het tweede en derde lid, kan de uiteindelijke gerechtigde tot de dividenden de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staat waaruit de dividenden afkomstig zijn, verzoeken teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. In artikel XV van het Protocol is een termijn van drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven opgenomen voor het indienen van verzoeken om teruggaaf van teveel geheven bronbelasting.
Ingevolge het vierde lid, laten de bepalingen van het tweede en derde lid de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald onverlet.
De in het vijfde lid opgenomen definitie van dividenden komt overeen met de definitie in het OESO- en het VN-modelverdrag. Daarnaast is in artikel XVIII, eerste lid, van het Protocol bepaald dat inkomsten die worden genoten uit de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam, de inkoop van aandelen of inkoop of afkoop van winstbewijzen voor de toepassing van het Verdrag worden aangemerkt als dividend en niet als vermogenswinst. Dit sluit aan bij het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette beleid.
Op grond van het zesde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op dividenden betaald op aandelen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting of vast middelpunt waarover de

uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden beschikt, wanneer de vaste inrichting of vast middelpunt is gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 onderscheidenlijk artikel 14 van toepassing.

In het zevende lid is het zogenoemde verbod op extraterritoriale belastingheffing vastgelegd. Dit verbod houdt kort gezegd in dat een verdragsluitende staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomsten die uit de eerstbedoelde staat afkomstig zijn, behoudens wanneer die dividenden zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting of vast middelpunt in die staat of worden ontvangen door inwoners van die staat.

Het achtste lid beoogt verdragsmisbruik tegen te gaan. De voordelen van artikel 10 worden niet toegekend als het hoofddoel of één van de hoofddoelen van een betrokken persoon is gelegen in het verkrijgen van de voordelen van dit artikel (*«main purpose-test»*). Het opnemen van deze anti-misbruikbepaling sluit aan bij de reactie van het kabinet van 30 augustus 2013 op het SEO-rapport «Uit de schaduw van het bankwezen» en het onderzoek van het IBFD naar de Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden.[6] Hierin is aangegeven dat bij heronderhandelingen of bij onderhandelingen over nieuwe verdragen met ontwikkelingslanden zorgvuldig en in nauw overleg met het desbetreffende land het opnemen van anti-misbruikbepalingen zal worden overwogen. Dit heeft geresulteerd in het opnemen van een *main purpose test* in artikel 10 (dividend), artikel 11 (interest) en artikel 12 (royalty's). Bij een *main purpose test* wordt geen vermindering van bronbelasting verleend als het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen van het aangaan van een transactie het verkrijgen van een verdragsvoordeel is. De *main purpose test* richt zich dus op een specifieke transactie en niet zo zeer op de persoon die bij een transactie betrokken is zoals in zijn algemeenheid bij de internationaal ook gebruikte *limitation on benefits*-bepaling het geval is.

In Actiepunt 6 van het *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS)-project dat ziet op «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*» wordt aanbevolen minimaal een dergelijke generieke anti-misbruikbepaling in belastingverdragen op te nemen. In deze aanbeveling wordt dit de *principal purposes test* genoemd. Deze *principal purposes test* komt in grote lijnen overeen met de *main purpose test* die in het voorliggende Verdrag is opgenomen.

Naast de ontwikkelingen in G20/OESO-verband, wordt ook in EU-verband gestudeerd op het tot stand brengen van anti-misbruikmaatregelen. Dat heeft zijn neerslag onder meer gevonden in de recente aanpassing van de Moeder-dochterrichtlijn.[7] Ook de bij die aanpassing geïntroduceerde anti-misbruikbepaling heeft een generiek karakter en haakt eveneens aan bij (kunstmatige) constructies met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de richtlijn ondermijnt. Voor de goede orde wordt overigens opgemerkt dat in relatie tot Kenia de Moeder-dochterrichtlijn niet van toepassing is. Wel vloeit uit de aanpassingen van de Nederlandse wetgeving naar aanleiding van de gewijzigde Moeder-dochterrichtlijn voort wanneer naar Nederlandse optiek gesproken kan worden van een

---

[6] Kamerstukken II 2013/14, 25 087, nr. 6.

[7] Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2014, L 219) en Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

handelen met het belangrijkste oogmerk om de verdragsvoordelen te kunnen genieten.[8]

Voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige de verdragsvoordelen op grond van deze bepaling wil ontzeggen, dient zij daarover, ingevolge artikel XIV van het Protocol, eerst overleg te plegen met de andere verdragsluitende staat (verplichte voorafgaande consultatie).

Op basis van artikel XIV van het Protocol, wordt het doel zoals aangegeven in het achtste lid van artikel 10, namelijk het verkrijgen van de voordelen van artikel 10, vastgesteld op basis van alle feiten en omstandigheden, waaronder a) de aard en omvang van de werkzaamheden van het lichaam in het land van inwonerschap ten opzichte van de aarde en omvang van de betaalde dividenden, b) de eigendomsverhoudingen in het lichaam in het heden en het verleden en c) de zakelijke redenen van het lichaam om zich in het land van inwonerschap te vestigen. In dat laatste geval wordt onder meer gekeken naar de voordelen van de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden onder het huidige verdrag en de verdragsvoordelen die verkregen zouden zijn wanneer de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden gevestigd zou zijn in de staat waar de meerderheid van de aandeelhouders van de uiteindelijk gerechtigde woonachtig zijn. Een dergelijke (niet limitatieve) opsomming van in aan te merken factoren is ook opgenomen in de verdragen met onder meer Barbados (*Trb.* 2006, 269), Hong Kong (*Trb.* 2010, 198) en Panama (*Trb.* 2011, 11).

Artikel XVII, eerste lid, van het Protocol, bevat, op verzoek van Nederland, een bepaling voor dividenden die worden ontvangen door geëmigreerde natuurlijke personen met een aanmerkelijkbelang in een in Nederland gevestigd lichaam. Deze bepaling moet in samenhang worden gezien met de in artikel XVII, tweede lid, van het Protocol, opgenomen bepaling voor vermogenswinsten die na emigratie worden behaald met de vervreemding van aanmerkelijkbelangaandelen. Conform het Nederlandse verdragsbeleid, zoals toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011, zet Nederland erop in na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder een heffingsrecht over dividenden respectievelijk vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang te behouden over de voor de emigratie gevormde aanmerkelijkbelangclaim («aanmerkelijkbelangvoorbehoud»). In het Protocol bij het Verdrag zijn beide bepalingen wederkerig geformuleerd. Ingevolge het voorbehoud van artikel XVII, eerste lid, van het Protocol, mag Nederland bij uitkering van een aanmerkelijkbelangdividend na emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder tot het bedrag dat openstaat op de conserverende aanslag die bij de emigratie is vastgesteld het nationale tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang (maximaal 25%) toepassen, in plaats van het verdragstarief voor portfoliodividend van 15%. Van belang hierbij is dat het tweede lid van artikel XVII van het Protocol uitgaat van de vestigingsplaats volgens de wetgeving van Nederland van de vennootschap die de dividenden betaalt. De bepaling is dus ook van toepassing, niettegenstaande artikel 10, zevende lid, op dividenden die worden betaald door een vennootschap die, bijvoorbeeld ter gelegenheid van de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder, volgens de regels van artikel 4 van het Verdrag inwoner is geworden van Kenia. Om dubbele Nederlandse heffing over dezelfde winstreserves te voorkomen, wordt de belasting die wordt geheven over het na emigratie uitgekeerde dividend afgeboekt op de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag. Het derde lid van artikel XVII van het Protocol werkt nader

[8] Wet van 23 december 2015 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van aanpassingen in de Moeder-dochterrichtlijn (Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015) (Stb. 2015, 543).

uit wat onder het begrip «gekwalificeerd aanmerkelijkbelang» wordt verstaan.
In het verlengde van de bepalingen ter waarborging van het heffingsrecht in misbruiksituaties is in artikel XVIII, tweede lid, van het Protocol vastgelegd, dat Nederland gerechtigd is bij vennootschappelijke aandeelhouders de bepalingen toe te passen van artikel 17, derde lid, onderdeel b, en artikel 17a, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op grond van deze bepalingen kan sprake zijn van buitenlandse belastingplicht voor inkomsten en vervreemdingswinsten ter zake van aandelen en schuldvorderingen in en op een in Nederland gevestigde vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden.

*II.11. Interest (artikel 11 en Protocol artikel XV)*

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 11 van het OESO-modelverdrag. Op twee onderdelen wijkt de onderhavige bepaling inhoudelijk daarvan af. Het betreft de in het derde lid opgenomen vrijstellingen van bronheffing op interest en de in het achtste lid opgenomen anti-misbruikbepaling.
Ingevolge het eerste lid mag interest die afkomstig is uit één van beide verdragsluitende staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.
Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de interest afkomstig is (bronland). Het bronland mag niet meer belasting heffen dan 10% van de bruto interest indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Nederland heft zelf geen bronbelasting over interest en streeft als hoofdregel naar een uitsluitende woonstaatheffing voor interest, zoals onder meer uiteengezet in onderdeel 2.8.1. van de NFV 2011. Het accepteren van een beperkt heffingsrecht voor het bronland sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid dat geldt voor ontwikkelingslanden, zoals uiteengezet in bijlage II van de NFV 2011. Zoals is opgemerkt in paragraaf I.3.2. bedraagt het nationale bronbelastingtarief op interest in Kenia in het algemeen 15%.
Ingeval bij uitbetaling van interest geen rekening is gehouden met de bepalingen van het tweede lid, kan aan de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staat waaruit interest afkomstig is, verzocht worden teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. Op grond van artikel XV van het Protocol geldt daarvoor een termijn van drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven.
Het derde lid bevat enkele vrijstellingen voor bronheffing op interest ontvangen door de uiteindelijk gerechtigde. Het gaat om interestbetalingen aan of door een van de verdragsluitende staten, een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam of een staatkundig onderdeel daarvan (inclusief de centrale bank). Ook zijn interestbetalingen vrijgesteld wanneer deze worden gedaan in relatie met leningen die door de overheid (of een daarmee gelieerde instelling), direct of indirect, worden gegarandeerd, verzekerd of gesubsidieerd. Tot slot geldt er een vrijstelling voor interestbetalingen aan onder toezicht staande pensioenfondsen. De bovengenoemde vrijstellingen sluiten aan bij het commentaar bij artikel 11 van het OESO-modelverdrag.
In het vierde lid is een definitie opgenomen van het begrip interest. Deze komt overeen met de definitie in het OESO- en het VN-modelverdrag.
Op grond van het vijfde lid zijn het eerste, tweede en derde lid, niet van toepassing op interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting of vast middelpunt waarover de uiteindelijk gerechtigde tot de interest beschikt in de verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is. In dat geval is artikel 7 of artikel 14 van toepassing.

In het zesde lid is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat die zelf de betaler van de interest is of de staat waarvan de betaler van de interest een staatkundig onderdeel, een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam of een inwoner is. Als echter de betaler van de interest, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting of vast middelpunt heeft in een verdragsluitende staat waaraan de interest-betaling moet worden toegerekend, wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin de vaste inrichting of vast middelpunt is gelegen.
Op grond van het zevende lid zijn de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeen-gekomen zou zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de interest is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.
Het achtste lid beoogt verdragsmisbruik tegen te gaan. De voordelen van artikel 11 worden niet toegekend indien het hoofddoel of één van de hoofddoelen van een persoon die is betrokken bij het creëren of het bestemmen van de schuldvordering ter zake waarvan de interest wordt betaald, is gelegen in het verkrijgen van de voordelen van dit artikel («*main purpose*-test»). Deze bepaling komt overeen met de ter zake van dividenden in artikel 10, achtste lid, opgenomen regeling. Voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige de verdragsvoordelen op grond van deze bepaling wil ontzeggen, dient zij daarover eerst overleg te plegen met de andere verdragsluitende staat (verplichte voorafgaande consultatie).

*II.12. Royalty's (artikel 12 en Protocol artikelen XV en XVI)*

Artikel 12 betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's en is gebaseerd op artikel 12 van het OESO-modelverdrag, maar bevat ook enkele afwijkingen daarvan. Dit betreft met name het in het onderhavige artikel in het tweede lid opgenomen heffingsrecht voor de bronstaat en de in het zevende lid opgenomen anti-misbruikbepaling.
Ingevolge het eerste lid mogen royalty's die afkomstig zijn uit één van beide verdragsluitende staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere staat worden belast.
Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de royalty's afkomstig zijn (bronland), in aansluiting bij het VN-modelverdrag. Deze bronheffing bedraagt maximaal 10% van de bruto royalty's als de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Zoals bij artikel 11 (interest) is aangegeven, is Nederland eerder bereid om met ontwikkelingslanden een bronheffing over interest en royalty's overeen te komen.
Echter, een heffing van 10% over de bruto royaltybetaling kan een belemmering vormen om in Kenia technieken te benutten die in Nederland zijn ontwikkeld en waarvoor een royaltybetaling verschuldigd is. Op suggestie van Nederland heeft Kenia daarom de mogelijkheid open gehouden om in de toekomst op het niveau van de bevoegde autoriteiten afspraken te maken over een bronstaatvrijstelling voor het gebruik van agrarische of milieuvriendelijke technieken. Dit is vastgelegd in artikel XVI van het Protocol
Ingeval bij uitbetaling van royalty's geen rekening is gehouden met de bepalingen van het tweede lid, kan aan de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staat waaruit royalty's afkomstig zijn, verzocht worden teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. Ingevolge artikel XV van het Protocol geldt daarbij een termijn van drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven.

In het derde lid is een definitie opgenomen van het begrip «royalty's». Deze omschrijving is gebaseerd op de omschrijving die in artikel 12, tweede lid, van het OESO-modelverdrag wordt gegeven.
Op grond van het vierde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op royalty's die worden betaald voor rechten of zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting of vast middelpunt waarover de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's beschikt in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 of artikel 14 van toepassing.
Het vijfde lid geeft aan uit welke verdragsluitende staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn. In beginsel is dat de verdragsluitende staat wanneer deze staat of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van deze staat of een staatkundig onderdeel daarvan de betaler is van de royalty's of waarvan de betaler van de royalty's inwoner is. Als echter de betaler van de royalty's, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting of vast middelpunt heeft in een verdragsluitende staat waaraan de royaltybetaling kan worden toegerekend, worden de royalty's geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin de vaste inrichting of het vast middelpunt is gelegen.
Op grond van het zesde lid zijn de bepalingen van dit artikel slechts van toepassing voor zover betaalde royalty's overeenkomen met de royalty's die tussen onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de royalty's is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.
Het zevende lid beoogt verdragsmisbruik tegen te gaan. De voordelen van artikel 12 worden niet toegekend indien het hoofddoel of één van de hoofddoelen van een persoon die betrokken is bij het creëren of het bestemmen van de rechten waarvoor de royalty's worden betaald, is gelegen in het verkrijgen van de voordelen van dit artikel («*main purpose*-test»). Deze bepaling komt overeen met de voor dividenden en interest in artikel 10, achtste lid, respectievelijk artikel 11, achtste lid, opgenomen regeling, inclusief de verplichte voorafgaande consultatie.

*II.13. Vermogenswinsten (artikel 13 en Protocol artikel XII, XVII en XVIII)*

Artikel 13 heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten en is gebaseerd op artikel 13 van het OESO-modelverdrag. Belangrijke afwijkingen daarvan zijn het ontbreken van een bronheffingsrecht op vervreemdingswinsten ter zake van aandelen die hun waarde aan onroerende zaken ontlenen en het opnemen van het – onder het vierde lid – toe te lichten aanmerkelijkbelangvoorbehoud.
Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de voordelen die een inwoner van een verdragsluitende staat behaalt met de vervreemding van een onroerende zaak die is gelegen in de andere verdragsluitende staat, toe aan die andere staat. Voor het begrip «onroerende zaak» is aangesloten bij de in artikel 6 opgenomen omschrijving daarvan. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat abusievelijk in de verdragstekst het woord «other» ontbreekt. Hoewel uit de context is af te leiden dat die andere verdragsluitende staat bedoeld is, zal de omissie in samenspraak met Kenia worden hersteld.
Het tweede lid van artikel 13 bepaalt dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van de ene verdragsluitende staat uit de vervreemding van roerende zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waar de vaste inrichting is gelegen. Hetzelfde geldt voor roerende zaken die zijn toe te rekenen aan het vermogen van een vast middelpunt.

Ingevolge het derde lid zijn, in lijn met artikel 8 (scheep- en luchtvaart), de voordelen uit de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en van roerende zaken die bij die exploitatie worden gebruikt, toegewezen aan de verdragsluitende staat waarin de werkelijke leiding van de desbetreffende onderneming is gevestigd.
Op grond van het vierde lid zijn alle overige vervreemdingswinsten ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is. Dit neemt ingevolge artikel XVII, tweede lid, van het Protocol niet weg dat Nederland ook na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland een heffingsrecht behoudt over vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang (aanmerkelijkbelangvoorbehoud). Dit heffingsrecht is evenwel beperkt tot de waardeaangroei van het aanmerkelijk belang tot het moment van emigratie en tot het nog openstaande bedrag van de conserverende aanslag. Vanaf 15 september 2015 geldt voor Nederland dat de ontvanger aan het uitstel van betaling aanvullende voorwaarden kan verbinden, zoals het jaarlijks aan de hand van schriftelijke bescheiden aannemelijk maken dat er recht is op gehele of gedeeltelijke voortzetting van het uitstel en het jaarlijks verstrekken van gegevens over het adres en de feitelijke woonplaats.[9] De bepaling in artikel XVII, tweede lid, van het Protocol moet in samenhang worden bezien met artikel XVII, eerste lid, van het Protocol, zoals toegelicht bij artikel 10. Voorts is ter waarborg van het heffingsrecht in aanmerkelijkbelangsituaties in artikel XVIII, tweede lid van het Protocol vastgelegd, dat Nederland het heffingsrecht behoudt voor inkomsten uit aanmerkelijk belang in de zin van artikel 17, derde lid, onderdeel b, en artikel 17a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Tot slot beoogt artikel XII van het Protocol, zoals toegelicht bij artikel 8, zeker te stellen dat Nederland heffingsbevoegd blijft voor de luchtvaartwinst van de KLM, zolang Nederland een exclusief heffingsrecht heeft ten aanzien van de KLM onder het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk.

*II.14. Zelfstandige arbeid (artikel 14 en Protocol artikel VIII)*

Artikel 14 ziet op de verdeling van de heffingsrechten inzake voordelen uit de uitoefening van een vrij beroep of van andere werkzaamheden van zelfstandige aard. Nederland volgt ter zake in beginsel het OESO-modelverdrag, waarin in 2000 de bepaling inzake zelfstandige arbeid is vervallen, onder de overweging dat deze voordelen reeds vallen onder de reikwijdte van de artikelen 5 of 7 van het Verdrag. Kenia hechtte echter aan opname van deze bepaling die overeenkomt met de tekst van het VN-modelverdrag en Nederland heeft daarmee uiteindelijk ingestemd. Ingevolge het eerste lid komt het heffingsrecht over de inkomsten uit zelfstandige werkzaamheden toe aan de woonstaat van de belastingplichtige. Een exclusief heffingsrecht komt echter toe aan de staat waar de zelfstandige werkzaamheden worden verricht (de bronstaat), in geval aldaar geregeld over een vast middelpunt wordt beschikt en voor zover de winst daaraan kan worden toegerekend of in geval aldaar meer dan 183 dagen in een tijdvak van twaalf maanden zelfstandige werkzaamheden worden verricht. In het tweede lid is een definitie opgenomen van het begrip vrij beroep.
Daarnaast, zoals toegelicht bij artikel 7, bepaalt artikel VIII van het Protocol dat vergoedingen voor technische diensten onder de reikwijdte van artikel 7 of artikel 14 vallen.

[9] Artikel 2, derde lid, Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

*II.15. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 15)*

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) is geregeld overeenkomstig de internationaal – en ook in het Nederlandse verdragsbeleid gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Het eerste lid voorziet in een heffingsrecht over deze inkomsten voor de staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht. Het tweede lid voorziet daarentegen in een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de werknemer als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

a) het verblijf van de werknemer in de werkstaat is in totaal niet langer dan 183 dagen in een 12-maandsperiode die begint of eindigt in het betrokken belastingjaar;
b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
c) de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting of vast middelpunt van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één of meer van deze drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid belasting heffen over de inkomsten van de werknemer. Het doel van deze bepaling is om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen die zouden voortvloeien uit een belastingplicht in de werkstaat.
Op grond van het derde lid is de beloning van werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de werknemer. Deze bepaling wijkt af van het huidige OESO-modelverdrag, dat voor deze werknemers aansluit bij de plaats van werkelijke leiding van de onderneming. De gekozen lijn sluit echter aan bij de voorstellen die in dit verband door de OESO zijn gedaan.[10]

*II.16. Directeursbeloningen (artikel 16 en Protocol artikel XIX)*

Artikel 16 inzake directeursbeloningen is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag en is in overeenstemming met de bepaling die Nederland hiervoor in belastingverdragen overeen pleegt te komen. Bestuurdersbeloningen mogen worden belast door de staat waar het lichaam is gevestigd waarvan de persoon bestuurder is. In afwijking van het OESO- en het VN-modelverdrag is de term «andere beloningen» gehanteerd in plaats van «vergelijkbare betalingen». Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat ook beloningsvormen aan bestuurders zoals vergoedingen in natura en aandelenopties onder deze bepaling vallen.
Op grond van artikel XIX van het Protocol vallen onder de uitdrukking «lid van de raad van bestuur» ook bestuurders en de leden van de raad van commissarissen. Dit zijn degenen die belast zijn met het dagelijks bestuur van de onderneming respectievelijk het toezicht daarop.

*II.17. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 17)*

Artikel 17 ziet op de inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars en stemt, behoudens het derde lid, inhoudelijk overeen met het OESO-modelverdrag. Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de inkomsten toe aan de verdragsluitende staat waarin de artiesten en sportbeoefenaars hun activiteiten ontplooien.

[10] Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013 – 15 January 2014 (http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf).

Conform de NFV 2011, onderdeel 2.12, heeft Nederland voorgesteld geen aparte bepaling voor artiesten en sportbeoefenaars op te nemen, maar voor hun inkomsten aan te knopen bij de bepalingen voor inkomsten uit onderneming of uit dienstbetrekking. Kenia hechtte echter aan opname van deze specifieke bepaling en Nederland heeft daarmee uiteindelijk ingestemd.
Het tweede lid ziet op de situatie waarin het inkomen voor de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sportbeoefenaars als zodanig niet aan henzelf toekomt maar aan een andere persoon. Ingevolge het tweede lid mag de beloning in dat geval worden belast door de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden worden verricht. Deze bepaling heeft betrekking op bijvoorbeeld betalingen aan management- of artiestenvennootschappen of aan gezelschappen.
Op het beginsel van belastingheffing in de «werkstaat» van het eerste en het tweede lid is in het derde lid een uitzondering gemaakt. De inkomsten van de artiest of sportbeoefenaar worden in de werkstaat vrijgesteld, als diens bezoek aan de andere verdragsluitende staat ten minste grotendeels wordt gefinancierd uit overheidsmiddelen van een of beide verdragssluitende staten, of van staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan, of plaatsvindt in het kader van een cultureel uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van beide verdragsluitende staten.

*II.18. Pensioen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen (artikel 18)*

Artikel 18 ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen. De bepaling sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid en bevat een bronstaatheffing voor fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenen en lijfrenten, inclusief afkoopsommen daarvan (onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011). Kenia had net als Nederland een bronstaatheffing voorgesteld voor pensioen- en lijfrente-uitkeringen. Dit wijkt af van het OESO-modelverdrag, dat een uitsluitende woonstaatheffing kent voor deze uitkeringen. Ook voor sociale zekerheidsuitkeringen is, eveneens op voorstel van beide staten, een bronstaatheffing opgenomen. Deze mogelijkheid wordt genoemd in het OESO-commentaar (paragraaf 26) op artikel 18 van het OESO-modelverdrag.
Nederland hanteert het zogenoemde EET-systeem voor pensioenen (*exempt, exempt, taxed*). Dit houdt in dat de pensioenpremies aftrekbaar zijn, de aanspraken onbelast en het rendement op pensioenvermogens niet tijdens de opbouwfase wordt belast, terwijl de uitkeringen wel worden belast.
In Kenia zijn pensioenen onder voorwaarden vrijgesteld. Kenia heft over een Nederlands pensioen hoe dan ook geen belasting, omdat er geen bron is in Kenia (territoriaal stelsel). Met de in artikel 18 overeengekomen bronheffing wordt gewaarborgd dat uitkeringen uit een in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioen (en lijfrente) aan een inwoner van Kenia in Nederland kunnen worden belast.
Het heffingsrecht voor de bronstaat over pensioenen, lijfrenten en andere soortelijke beloningen die worden betaald aan een inwoner van de andere staat is opgenomen in het eerste lid. Hieronder vallen private pensioenen. Overheidspensioenen vallen onder de reikwijdte van artikel 19 (overheidsfuncties), zoals het geval is in het OESO-modelverdrag. Daarnaast mogen volgens het eerste lid ook de uitkeringen onder de sociale zekerheidswetgeving van een staat aan een inwoner van de andere staat in de eerst bedoelde (bron-)staat worden belast. Een algemeen heffingsrecht voor de bronstaat is ook overeengekomen in verdragen van Nederland met bijvoorbeeld Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6), Jordanië (*Trb.* 2007, 22), Verenigde Arabische Emiraten (*Trb.* 2007, 107), Qatar (*Trb.* 2008, 112), Bahrein (*Trb.* 2008, 119), Oman (*Trb.* 2010, 181), Panama (*Trb*, 2011, 11), en Ethiopië (*Trb.* 2012, 179 en *Trb.* 2014, 178).

Het tweede lid bevat een definitie van het begrip lijfrente.
Het derde lid stelt zeker dat het onderhavige artikel ook van toepassing is op afkoopsommen van pensioenen, lijfrenten of soortgelijke beloningen die worden betaald vóór de datum waarop het pensioen, lijfrente of de soortgelijke beloning ingaat.
Het vierde lid regelt wanneer een verdragsluitende staat kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen, lijfrente of soortgelijke beloning *(«sourcing rule»)*. Dit is het geval voor zover de daarvoor betaalde premies, dan wel de aanspraken op het pensioen, de lijfrente of de soortgelijke beloning, in die staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale faciliëring. Deze bepaling bevestigt dat de overdracht van pensioenkapitaal van een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij van een staat naar een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij van enige andere staat, het heffingsrecht van de bronstaat in beginsel niet aantast.

*II.19. Overheidsfuncties (artikel 19)*

Artikel 19 regelt de toewijzing van het heffingsrecht over inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstverband) voor de overheid zijn verricht. Hieronder worden ook overheidspensioen begrepen.
Volgens het eerste lid, onderdeel a, mogen deze inkomsten conform het OESO- en VN-modelverdrag slechts worden belast in de verdragsluitende staat die deze beloningen betaalt (de zogenoemde kasstaat). Het eerste lid, onderdeel b, maakt op deze kasstaatheffing een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht (werkstaat) heeft het heffingsrecht indien de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat, of niet inwoner van die staat is geworden alleen om daar werk te verrichten voor de overheid van de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade in hun woonstaat belastingplichtig te laten zijn in plaats van in de staat bij wiens ambassade zij werkzaam zijn. Deze bepaling heeft betrekking op salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen, waaronder pensioenen van dergelijke lokaal aangeworven medewerkers.
Ingevolge het tweede lid geldt de in het eerste lid opgenomen heffingsrechtverdeling niet voor inkomsten die worden ontvangen voor werkzaamheden die worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. In dat geval gelden andere artikelen van het Verdrag: artikel 15 (inkomsten uit dienstbetrekking), artikel 16 (directeursbeloningen), artikel 17 (artiesten en sportbeoefenaars) of artikel 18 (pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen).

*II.20. Hoogleraren en docenten (artikel 20)*

Artikel 20 ziet op inkomen voor onderwijs of wetenschappelijk onderzoek door hoogleraren en docenten. Een dergelijke bepaling ontbreekt in het OESO- en het VN-modelverdrag. In onderdeel 2.13 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland niet langer streeft naar de opname van een specifieke bepaling voor hoogleraren en docenten in belastingverdragen, maar wel bereid is in voorkomende gevallen een dergelijke bepaling op verzoek van een verdragspartner te accepteren. Kenia hechtte aan opname van de bepaling, omdat deze een positieve invloed kan hebben op de uitwisseling van hoogleraren en docenten en daarmee kennisoverdracht bevordert. Nederland kon hiermee instemmen.
Het eerste lid regelt dat betalingen en andere vergoedingen die worden ontvangen door hoogleraren of docenten die inwoner zijn van de ene verdragsluitende staat en tijdelijk in de andere staat verblijven voor het geven van onderwijs of voor wetenschappelijk onderzoek aan een

onderwijsinstelling, in die andere staat zijn vrijgesteld van belastingheffing, gedurende een periode van twee jaar gerekend vanaf de dag dat het onderwijs of onderzoek begint. Deze vrijstelling geldt onder de voorwaarde dat de betalingen van buiten die andere staat afkomstig zijn en onderworpen zijn aan belastingheffing in de ene verdragsluitende staat.
Op grond van het tweede lid vindt de in het eerste lid opgenomen vrijstelling geen toepassing indien het wetenschappelijk onderzoek niet het algemeen belang dient, maar voornamelijk wordt verricht voor het persoonlijke nut van een bepaalde persoon of personen, zoals het geval is bij commercieel wetenschappelijk onderzoek.

*II.21. Studenten en stagiairs (artikel 21)*

*Artikel 21 ziet op vergoedingen aan studenten en stagiairs (hierna: «studenten») voor onderhoud, studie of opleiding. Indien een student een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of direct voor zijn vertrek naar die staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, dan mag de eerstgenoemde staat de vergoedingen die de student ontvangt voor zijn onderhoud, studie of opleiding niet belasten als deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten die staat. De bepaling is overeenkomstig artikel 20 van het OESO- en het VN-modelverdrag.*

*II.22. Overige inkomsten (artikel 22 en Protocol artikel XII)*

Artikel 22 verdeelt het heffingsrecht over inkomsten ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is toegewezen («overige inkomsten»). In lijn met het OESO-modelverdrag bepaalt het eerste lid dat het heffingsrecht over dit inkomen, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de uiteindelijk gerechtigde tot die inkomsten woont.
Ingevolge het tweede lid is het eerste lid niet van toepassing op inkomsten die voortvloeien uit rechten of zaken die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting of op inkomsten uit zelfstandige arbeid verricht vanuit een vast middelpunt. De belastingheffing over die inkomsten volgt uit artikel 7 of artikel 14 van het Verdrag, tenzij het inkomsten betreft uit onroerende zaken in de zin van artikel 6. In dat geval is artikel 6 van toepassing.
Tot slot beoogt artikel XII van het Protocol, zoals toegelicht bij artikel 8 en 13, zeker te stellen dat Nederland heffingsbevoegd blijft voor de luchtvaartwinst van de KLM, zolang Nederland een exclusief heffingsrecht heeft ten aanzien van de KLM onder het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk.

*II.23. Vermijding van dubbele belasting (artikel 23)*

In artikel 23 is neergelegd op welke manier beide staten dubbele belasting vermijden. De voorkomingsbepalingen voor Nederland zijn vormgegeven in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid.
In het eerste tot en met het vierde lid is bepaald hoe Nederland voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Nederland die volgens het Verdrag (ook) in Kenia mogen worden belast of slechts in Kenia belastbaar zijn.
Uit het eerste lid volgt expliciet dat Nederland de inkomsten die ook in Kenia mogen worden belast of slechts belastbaar zijn in de grondslag mag betrekken waarnaar de Nederlandse belasting wordt geheven. Hierdoor kan Nederland de tariefprogressie die met name in de inkomstenbelasting gestalte krijgt ook met betrekking tot inkomsten uit Kenia blijven effectueren.

Het tweede lid bepaalt vervolgens dat voor de daar genoemde inkomsten, belastingvermindering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Abusievelijk wordt in het tweede lid (in tegenstelling tot het eerste lid) niet verwezen naar de inkomsten die slechts *(«taxable only»)* in Kenia belastbaar zijn. Maar uiteraard zullen ook deze inkomsten, evenals de inkomsten die in Kenia mogen worden belast in overeenstemming met het Verdrag en de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting worden vrijgesteld.
Daarnaast wordt met betrekking tot de vennootschapsbelasting nog het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis van deze objectvrijstelling bij een belastingplichtige met winst uit Kenia de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Kenia die op basis van het Verdrag mede aan Kenia ter heffing is toegewezen en waarvoor Nederland op basis van de onderhavige bepaling voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen. Voor de toepassing van het tweede lid houdt dit in dat door de objectvrijstelling de desbetreffende uit Kenia afkomstige (en aan Kenia ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het eerste lid bedoelde grondslag waarover de vennootschapsbelasting wordt geheven. Mitsdien behoeft de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het vermijden van dubbele belastingheffing. Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting blijft de in het derde lid opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang ter zake van de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen.
In het derde lid wordt voor andere inkomsten waarover Kenia belasting mag heffen, uitgewerkt dat Nederland in die gevallen een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft, kort gezegd, passieve inkomsten, zoals dividenden, rente en royalty’s, maar ook winsten uit internationale scheepvaartactiviteiten, bestuurdersinkomsten, inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars, afkoopsommen van pensioenen en dergelijke waarvoor een bronstaatheffing geldt.
In het vierde lid is ten slotte neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Kenia gelegen vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de vermijdingsregelingen in de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt bij het vermijden van dubbele belasting over dat inkomen. Dit is de zogenoemde «zwarte gatenbepaling». Zo is bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op de voet van de in artikel 23d van die Wet getroffen regeling. Door het opnemen van het vierde lid kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Kenia toepassen.
In het vijfde lid is neergelegd dat als een inwoner van Kenia inkomen ontvangt dat volgens dit Verdrag slechts belastbaar is of ook mag worden belast in Nederland, Kenia een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent in overeenstemming met de fiscale wetgeving in Kenia. Bij inkomsten die volgens het Verdrag slechts in Nederland mogen worden belast en dat in Kenia is vrijgesteld, heeft Kenia een progressievoorbehoud gemaakt. Voor inkomsten die volgens het Verdrag in beide landen mogen worden belast, hanteert Kenia de verrekeningsmethode op

basis van de zogenoemde *ordinary credit*-methode, waarbij Kenia niet meer aftrek verleent dan de Keniaanse belasting die toerekenbaar is aan het inkomen dat belast mag worden door Nederland.

*II.24. Non-discriminatie (artikel 24)*

Artikel 24 is grotendeels gebaseerd op de in het OESO- en het VN-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepalingen. Op voorstel van Nederland is een zesde lid opgenomen over de behandeling van pensioenpremies die worden betaald in het kader van een pensioenregeling in één van beide staten. Het doel van deze bepaling is een gelijke belastingaftrek van pensioenpremies te garanderen voor een inwoner van een verdragsluitende staat die pensioenpremies betaalt aan een pensioenregeling in de andere verdragsluitende staat en die daarvoor inwoner was van die andere staat. De gelijke aftrek van pensioenpremies houdt in dat dezelfde belastingaftrek wordt verleend als wanneer deze pensioenpremies waren betaald aan een pensioenregeling in de woonstaat van de premiebetaler. Deze bepaling is primair opgenomen om een voortgezette pensioenopbouw mogelijk te maken voor werknemers die in concernverband gedurende langere tijd (soms enkele jaren) naar het buitenland worden uitgezonden *(«expatriates»* of *«expats»)*. Een voortgezette pensioenopbouw tijdens de periode van uitzending voorkomt voor de werknemer nadelige pensioenbreuken. Aan de toepassing van het zesde lid zijn twee voorwaarden verbonden:
a) de betrokken persoon nam reeds deel aan de pensioenregeling op het moment dat hij inwoner werd van de nieuwe woonstaat, en
b) de bevoegde autoriteit van zijn nieuwe woonstaat gaat ermee akkoord dat de pensioenregeling in zijn algemeenheid overeenkomt met voor belastingdoeleinden erkende pensioenregelingen van die staat.

Voor de toepassing van dit lid valt onder het begrip «pensioenregeling» tevens een pensioenregeling volgens het systeem van sociale zekerheid.

*II.25. Procedure voor onderling overleg (artikel 25 en Protocol artikel XX)*

Artikel 25 bevat de regeling voor onderling overleg tussen de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure). Een inwoner van een verdragsluitende staat kan bij de aangewezen bevoegde autoriteit van die staat om een onderlinge overlegprocedure verzoeken wanneer de maatregelen van één of van beide staten voor hem leiden of zullen leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als bepalingen in het verdrag in beide verdragsluitende staten verschillend worden uitgelegd en toegepast, of wanneer beide staten een verschillende winsttoedeling hanteren, waardoor ondanks het Verdrag toch dubbele belasting ontstaat.
De eerste drie leden stemmen overeen met artikel 25 van het OESO-modelverdrag. In het vierde lid is opgenomen dat overleg kan plaatsvinden tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om overeenstemming te bereiken in het kader van een onderlinge overlegprocedure. Hoewel, in tegenstelling tot het OESO-modelverdrag, niet expliciet staat vermeld dat overleg kan plaats vinden aan de hand van een gezamenlijke commissie bestaande uit de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten of hun vertegenwoordigers, kan een dergelijke commissie wel worden ingesteld door de verdragsluitende staten.
In overeenstemming met de in onderdeel 2.17.1 van de NFV 2011 neergelegde uitgangspunten is in het vijfde lid de mogelijkheid geschapen om geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag, die niet binnen een tijdvak van twee jaar in onderling overleg door de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten werden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. Door het initiatief tot arbitrage bij de belastingplichtige te leggen, is een stimulans gecreëerd voor de

verdragsluitende staten om de overlegprocedure tijdig tot een goed einde te brengen. De uitkomst van de arbitrageprocedure is bindend voor de verdragsluitende staten, tenzij de beslissing door de betrokken persoon wordt verworpen. Omdat Kenia net als Nederland in het kader van een overlegprocedure kan afwijken van gerechtelijke uitspraken, bevat deze bepaling (in overeenstemming met onderdeel 2.17.2 van de NFV 2011) niet de tussenzin uit het OESO-modelverdrag dat arbitrage wordt uitgesloten in de gevallen waarin reeds een gerechtelijke uitspraak is gedaan.
Voor situaties waarin overlegprocedures in de ene verdragsluitende staat hebben geleid tot aanvullende belasting en in de andere verdragsluitende staat tot een overeenkomstige vermindering van de belasting bevat artikel XX van het Protocol een bepaling op grond waarvan de bevoegde autoriteiten afspraken kunnen maken om belastingplichtigen geen belastingrente, heffingsrente of invorderingsrente te vergoeden respectievelijk geen belastingrente, heffingsrente of invorderingsrente in rekening te brengen.

*II.26. Uitwisseling van informatie (artikel 26)*

Artikel 26 biedt de verdragsluitende staten de mogelijkheid om, op verzoek, automatisch of spontaan, informatie uit te wisselen. Het artikel komt grotendeels overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid.
In het eerste lid wordt het bereik van de informatie-uitwisseling bepaald. Volgens de tweede volzin is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.
Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan. Het tweede lid bevat niet de huidige tekst van het tweede lid van artikel 26 OESO-modelverdrag, omdat de onderhandelingen hebben plaatsgevonden voor de aanpassing op dit punt van het OESO-modelverdrag. Daarnaast is ervan afgezien deze aanvulling alsnog op te brengen, omdat Kenia kenbaar heeft gemaakt dat het wil aansluiten bij het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken.
Omdat in artikel 25, vijfde lid, de mogelijkheid van arbitrage is opgenomen, bepaalt het derde lid dat de verdragsluitende staten de voor een arbitrageprocedure noodzakelijke informatie kunnen verstrekken aan de arbiters en dat de arbiters gebonden zijn aan de regels omtrent vertrouwelijkheid.
In het vierde lid wordt aangegeven onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat.
Het vijfde lid brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat het deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.
Tot slot bepaalt het zesde lid dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.

*II.27. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 27)*

Artikel 27 geeft regels voor de bijstand bij invordering van belastingvorderingen en stemt grotendeels overeen met artikel 27 van het OESO-modelverdrag.

Het eerste lid bevat de verplichting tot het verlenen van de bijstand. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.
Het tweede lid bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een «belastingvordering».
Een verschil ten opzichte van het OESO-modelverdrag betreft de in het derde lid opgenomen voorwaarden waaronder een verzoek tot invorderingsbijstand kan worden gedaan. In het OESO-modelverdrag moet het verzoek betrekking hebben op een belastingvordering die in rechte ingevorderd kan worden door de verzoekende staat en verschuldigd is door een persoon aan wie geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering te verhinderen. In het derde lid van het onderhavige artikel wordt evenwel, gebaseerd op de in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 neergelegde uitgangspunten, onderscheid gemaakt tussen belastingvorderingen verschuldigd door een inwoner van de verzoekende staat en een niet-inwoner van die staat. In geval van een inwoner kan een verzoek om bijstand worden gedaan wanneer de belastingvordering niet meer wordt bestreden. Voor een verzoek ten aanzien van een niet-inwoner zijn de voorwaarden voor het doen van een verzoek strenger. Het is niet voldoende wanneer de belastingvordering niet meer wordt bestreden; er mogen ook geen mogelijkheden meer zijn om de belastingvordering te bestrijden.
De volgende leden geven regels voor onder andere het nemen van conservatoire maatregelen, de omgang met verjaringstermijnen en voorrangsbepalingen in nationale wetgeving en de bevoegdheidsverdeling tussen de staten ter zake van invordering en beslag na een verzoek om bijstand, evenals waarborgen om te lichtvaardige verzoeken om invorderingsbijstand te voorkomen.

*II.28. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 28)*

Artikel 28 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging. Het eerste lid bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.
Het tweede lid is ontleend aan paragraaf 3 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag. Ingevolge deze bepaling wordt een diplomaat voor de toepassing van het Verdrag geacht inwoner te zijn van de zendstaat, indien hij onderdaan is van die staat en daarin op dezelfde wijze aan belastingen naar het inkomen is onderworpen als inwoners van die staat. Als aan die voorwaarde is voldaan, hebben diplomaten recht op de in het Verdrag opgenomen voordelen. De bepaling ziet zowel op diplomaten die door de zendstaat zijn uitgezonden naar de andere verdragsluitende staat als op diplomaten die naar derde staten zijn uitgezonden. Voor Nederland sluit deze bepaling aan bij de woonplaatsfictie van artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.
Het derde lid is ontleend aan paragraaf 4 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag. Op grond van deze bepaling hebben internationale organisaties en hun organen of hun functionarissen, evenals leden van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post van een derde staat, die in een verdragsluitende staat verblijven, geen recht op de voordelen van het Verdrag indien zij niet op dezelfde wijze aan de belastingheffing naar het inkomen zijn onderworpen als inwoners van die staat.

*II.29 Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 29)*

Het eerste lid bepaalt dat het Verdrag – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – kan worden uitgebreid tot Aruba, Curaçao, Sint Maarten of andere delen van het Koninkrijk.
Als het Verdrag in overeenstemming met het eerste lid is uitgebreid dan wordt die uitbreiding op grond van het tweede lid niet automatisch beëindigd als het onderhavige Verdrag wordt beëindigd, tenzij anders overeengekomen.

*II.30. Inwerkingtreding (artikel 30)*

Artikel 30 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. De verdragsluitende staten stellen elkaar via diplomatieke notawisseling ervan in kennis dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste kennisgeving is ontvangen.
Volgens onderdeel a is het Verdrag voor Nederland voor het eerst van toepassing op belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden. In onderdeel b is voor Kenia bepaald dat ten aanzien van bronbelastingen het Verdrag van toepassing is op bedragen die worden betaald of opgebouwd op of na de eerste dag van januari volgend op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt. Voor andere belastingen geldt dat het Verdrag wordt toegepast op belastingjaren en -tijdvakken die beginnen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking treedt.

*II.31. Beëindiging (artikel 31)*

Artikel 31 bepaalt hoe het Verdrag kan worden beëindigd. Het eerste lid bepaalt dat het Verdrag na verloop van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding door elk van de verdragsluitende staten kan worden beëindigd. Beëindiging dient uiterlijk 30 juni van een kalenderjaar langs diplomatieke weg te geschieden door een kennisgeving van beëindiging.
Het tweede lid bepaalt wanneer voor Nederland (onderdeel a) onderscheidenlijk Kenia (onderdeel b) een beëindiging van het Verdrag effectief wordt. Daarbij is aangesloten bij de bepalingen van artikel 30 over de inwerkingtreding van het Verdrag. Voor Nederland houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

De Minister van Buitenlandse Zaken,
A.G. Koenders